

Première Partie: (9 points)

1. Régime fiscal de la société « Immopro» et les avantages auxquels elle peut prétendre (1,5)

Elle est soumise aux impôts du droit commun et notamment l'IS au taux de 35% avec un minimum d'impôt fixé à 0,1 % du chiffre d'affaires brut local à partir des résultats de 2005 et la TVA au taux de 18%. (0,25)

Dans le cadre du code d'incitation aux investissements elle peut bénéficier :

* de la déduction des bénéfices réinvestis au sein d'elle même dans la limite de 35% et sous réserve du minimum d'impôt fixé à 20% du bénéfice global imposable soit avant la déduction des bénéfices réinvestis et sous réserve de la satisfaction des conditions du paragraphe 2 de l'article 7 du CII (0,25)

Le minimum de 0.1% est aussi exigible.

* de la déduction :

- dans la limite de 50% des bénéfices provenant des projets d'infrastructure et d'équipements collectifs fixés par décret selon les zones d'encouragement au développement régional (article 26 du CII), (0,25)

- dans la limite de 50% des bénéfices provenant des projets relatifs à l'habitat social, à l'aménagement de zones pour les activités agricoles, de tourisme et d'industrie et à la construction de bâtiments destinés aux activités industrielles (article 51 du CII). (0,25)

Dans les deux cas, la déduction ne doit pas aboutir à un impôt inférieur au minimum d'impôt de 20% du bénéfice global imposable et à partir de l'exercice 2005 au minimum de 0,1 % du chiffre d'affaires brut local. (0,25)

* de la suspension de la TVA au titre des équipements fabriqués localement acquis avant la date effective d'entrée en activité des investissements de création (article 9 du CII) (0,25)

2. Régime fiscal de l'opération de souscription au capital de la société « Marbrerie moderne » (2,5)

*** En ce qui concerne la société « Immopro» (0,75)**

Dans la cas où toutes les conditions nécessaires pour le bénéfice de l'avantage au titre du réinvestissement financier sont respectées, elle peut déduire totalement et sans minimum d'impôt de son bénéfice imposable de l'exercice 2003 les montants souscrits au capital de la société « Marbrerie moderne » dans le cas où leur libération intervient avant le 25 juin 2004. A défaut la déduction aura lieu des bénéfices de l'exercice de la libération.

Etant précisé que dans le cas où la déduction sera opérée sur les bénéfices de l'exercice 2005, la société sera tenue au paiement du minimum d'impôt de 0,1% du chiffre d'affaires brut autre que celui provenant de l'exportation.(0,5)

L'apport en nature ne donne pas droit à l'avantage fiscal. (0,25)

*** En ce qui concerne le partenaire français (0,5)**

Le partenaire français peut prétendre au même avantage fiscal que la société « Immopro» au titre de la souscription au capital la société « Marbrerie moderne » et dans les mêmes conditions et ce, dans le cas où il a un revenu imposable en Tunisie par voie de dépôt de déclaration au titre de l'exercice de libération du montant souscrit.

*** En ce qui concerne la société « Marbrerie moderne » (1,25)**

L'acte de constitution de société est enregistré au droit fixe de 100 dinars. En plus, le droit fixe de 15Dpar page et par copie pour tous les autres actes de constitution de la société.

La prise en charge du passif matérialisée par l'hypothèque du terrain soit 60.000 D supporte le droit de mutation à titre onéreux de 5% . (0,25)

Par ailleurs la société doit acquitter les droits suivants :

- 3% pour défaut d'origine sur la valeur totale du terrain soit 120.000D * 3% = 3600D (0,25)
- 1% pour la conservation foncière sur la valeur totale du terrain soit 120.000D * 1% = 1200 D, (0,25)
- un droit de timbre de 2 D par feuille de chaque copie d'acte à l'exception de la copie gardée à la recette des finances, (0,25)
- un droit de souscription et de versement de 100 D. (0,25)

3. Régime fiscal du marché des travaux d'infrastructure conclu par la société « Immopro » et des différents intervenants (5)

a- droits d'enregistrement des marchés (0,25)

Les marchés conclus par les différents intervenants doivent être enregistrés au droit fixe de 15D par page et par copie avec un plafond de 2% du montant du marché.

b- Régime fiscal et obligations des différents intervenants

1. Pour la société « Immopro »: (2,75)

- le marché est relatif à un projet d'équipements collectifs dont le coût dépasse 500.000 D, il lui permet donc de bénéficier de la déduction de 50% des bénéfices réalisés à ce titre (article 26 CII) . la déduction ne doit pas aboutir à un impôt minimum fixé à 20%. Par ailleurs, l'IS dû au titre de l'exercice 2005 ne doit pas être inférieur à 0,1 % du chiffre d'affaires brut local, (0,25)
- elle supporte une retenue à la source au taux de 5% au titre des honoraires TTC relatifs au lot études, et s'agissant d'un marché public, les retenues à la source suivantes : (0,25)
 - * 50% au titre de la TVA pour toutes factures égales ou supérieures à 1000 D TTC (0,25)
 - * 1.5 % pour toutes factures égales ou supérieures à ~~1000~~ 2000D TTC pour les autres travaux. (0,25)
- elle doit opérer les retenues à la source sur les montants payés à la société « BETA TP » dans les conditions suivantes :

* pour les montants payés avant l'acquisition par la société « BETA TP » de la qualité d'établie en Tunisie c'est-à-dire avant l'expiration de la période de six mois, soit pour les 2 premiers paiements :

- pour le lot études : 100 % de la TVA liquidée au taux de 10% et 15% du montant brut au titre des redevances, soit :

* TVA : $(124\,031,500\text{ D} / 110) * 10 = 11\,275,590\text{ D}(0,25)$

* Redevances = $124\,031,500\text{ D} * 15\% = 18\,604,725\text{ D}(0,25)$

- pour le lot travaux : 100 % de la TVA liquidée au taux de 18% au titre de la TVA soit : $(702\,845,166\text{ D} / 118) * 18 = 107\,213,669\text{ D}$, aucune retenue à la source en matière d'impôts directs n'est due du fait que la société « BETA TP » n'est pas établie en Tunisie, (0,25)

* pour les montants payés après l'acquisition par la société « BETA TP » de la qualité d'établie en Tunisie :

- en matière de TVA : aucune retenue à la source n'est effectuée, (0,25)

- en matière d'impôts directs :

* 5% au titre des honoraires TTC relatifs au lot études, soit : $62\,015,750\text{ D} * 5\% = 3\,100,787\text{ D}(0,25)$

* 1.5 % au titre des montants relatifs aux autres travaux s'agissant d'un marché, soit : $351\,422,583\text{ D} * 1,5\% = 5\,271,338\text{ D}(0,25)$

Etant remarqué que selon la doctrine administrative, les retenues à la source s'effectuent sur le montant du marché sans déduction des pénalités retenues pour retard dans l'exécution du marché.

2. Pour la société « BETA TP » : (1,25)

- Elle est considérée comme disposant d'un établissement stable à raison du retard accusé dans la livraison des travaux et ce conformément aux dispositions de la convention tuniso-française de non double imposition, elle est soumise donc à tous les impôts et autres obligations fiscales et comptables de droit commun. Son bénéfice net est déterminé sur la base d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises car la période est supérieure à 6 mois. Toutes les retenues à la source effectuées au titre de l'IS, par la société « Immopro » sont déductibles de l'IS dont elle est redevable au titre dudit marché et qui ne doit pas être inférieur à 0,1% du chiffre d'affaires, en cas d'excédent, il est restituable.

La société doit également régulariser sa situation en matière de TVA. (1)

- Pour ses obligations relatives à la retenue à la source : elles doivent être respectées à partir de l'acquisition de la qualité d'établie. En conséquence, les montants payés à la société OMEGA et les salaires payés avant cette date au personnel recruté dans le cadre du marché ne font pas l'objet de retenues à la source. (0,25)

3. *Pour la société « OMEGA »* : étant une entreprise non établie et rémunérée par une entreprise non établie, elle n'est soumise à aucun impôt en Tunisie. (0,25)

4. *le personnel* : (0.75)

a. le personnel résident en France : il est soumis à l'impôt uniquement sur le revenu de source tunisienne même dans le cas où son séjour en Tunisie est inférieur à 183 jours durant l'année 2005 car son salaire est imputable sur les résultats de l'établissement stable de la société « BETA TP ». (0,25)

b. le personnel résident au Japon : il est soumis à l'impôt sur le revenu de source tunisienne même dans le cas où son séjour en Tunisie est inférieur à 6 mois et à l'impôt sur le revenu global si son séjour est égal ou supérieur à 183 jours durant l'année 2005. (0,25)

Dans les deux cas, si des retenues à la source, au titre des salaires du personnel français et japonais, ont été effectuées par la société « BETA TP », elles sont déductibles de l'IR dû par le personnel en question. (0,25)

Deuxième Partie: (7 points)

I. La situation fiscale de la société « Immopro » en matière de TVA au titre du mois de janvier 2005 (1,75)

- Détermination du pourcentage de déduction (0,5)

$$\frac{(500.000 \text{ D.} \times 1,18) + (350.000 \text{ D.} \times 1,18) + (250.000 \times \text{D} 1,18)}{1.298.000 \text{ D} + 500.000 \text{ D}} = 1.298.000 \text{ D} = 1.798.000 \text{ D}$$

$$1.298.000 / 1.798.000 = 72 \%$$

- Liquidation de la TVA :

- TVA collectée au titre des ventes d'immeubles soumises à la TVA
 $150.000 \times 18 \% = 27.000 \text{ D (0,25)}$
- TVA déductible : (0,5)

* selon la règle de l'affectation :

si la TVA n'a pas été déduite au moment de l'établissement des décomptes, elle est déductible entièrement au titre du règlement du décompte sur la réalisation de travaux de construction d'immeubles à usage commercial et professionnel :

$$100.000 \times 18 \% = 18.000 \text{ D}$$

* selon la règle du prorata :

TVA sur achat :

- au titre du matériel informatique :	$6.000 \text{ D} \times 10\% = 600 \text{ D}$
- au titre des commissions bancaires :	$2.000 \text{ D} \times 18\% = 360 \text{ D}$
- total TVA déductible sur achat :	$600 + 360 = 960 \text{ D}$
- TVA déductible :	$960 \times 72 = 691 \text{ D}$

- Total TVA déductible : $18.000 + 691 = 18.691 \text{ D (0,25)}$
- TVA due : $27.000 - 18.691 = 8.309 \text{ D (0,25)}$

Donc la déclaration du mois de janvier enregistre un crédit de TVA de $18.691 \text{ D} - 8.309 \text{ D} = 10.382 \text{ D}$.

II. Les résultats de la vérification fiscale de la société « Batilux » (5,25 points)

* **Au niveau des charges (1)**

a) la provision au titre des créances douteuses n'est déductible que dans le cas où une action en justice a été engagée contre le client. Cette condition n'est pas exigée pendant la période de suspension des procédures judiciaires pour le client admis au bénéfice de la loi n° 95-34 du 17 avril 1995. (0,5)

b) don au fond 21-21 : les dons au fond 21-21 sont déductibles totalement, donc la différence entre le montant accordé au fond et le montant déduit peut être déduite soit : $25.000 D - 11.280D = 13.720 D$, (0,25)

c) les charges financières au titre du contrat de leasings ont déductibles donc rien à signaler. (0,25)

*** Au niveau des amortissements (1,25)**

a) les amortissements au titre des immobilisations acquises par voie de leasing **sont déductibles pour les contrats conclus à partir du 1^{er} janvier 2008.** Pour les contrats conclus avant, ces amortissements ne sont pas admis en déduction sur le plan fiscal car les amortissements déductibles sont ceux relatifs aux biens propriété de l'entreprise donc seuls les loyers y relatifs sont déductibles dans le cas particulier. Ce dont il résulte que les amortissements doivent être réintégrés et les loyers non déduits pour défaut de comptabilisation (1)

b) les amortissements différés doivent être imputés sur les premiers exercices bénéficiaires à défaut leur déduction est perdue donc il y a lieu de les réintégrer aux résultats de l'exercice 2005 (0,25)

*** Au niveau des produits (2)**

a) les revenus de participation provenant du Maroc :

Pour le cas des personnes morales établies en Tunisie, les dividendes provenant de l'étranger doivent faire partie de leur bénéfice imposable. Seuls sont déductibles les dividendes distribués par des sociétés passibles de l'IS, l'entreprise a respecté ce principe donc rien à signaler. Etant précisé que dès lors que lesdits dividendes proviennent d'un Etat membre de l'UMA, la retenue à la source de 10% est déductible de l'IS dû en Tunisie par la société « Batilux » et ce en vertu de la convention de non double imposition conclue entre les pays membres de l'UMA (1)

b) les marchandises livrées à l'étranger :

Sur la base du principe de rattachement des charges et des produits à l'exercice correspondant, les produits de la vente de ces marchandises doit faire partie des produits de l'exercice 2004 donc ils sont déductibles des résultats de l'exercice 2005.

Les résultats de la vérification seront donc : bénéfice redressé = 124756 D + 50000 D - 13720 D + 6000 D + 10000 D - 100000 D = 77036 D (0,5)

Un complément d'IS dû à ce titre majoré des pénalités de retard liquidées au taux de 1.25% par mois ou fraction de mois de retard ramené à 0.625 en cas de paiement dans un délai maximum de 30 jours à compter de la date de reconnaissance de dette à condition que la reconnaissance de dette intervienne avant l'achèvement de la phase de la conciliation judiciaire. (0,5)

Par ailleurs, et s'agissant pour la somme déduite de 100.000 D relative à la vente de marchandises à l'étranger d'un produit provenant de l'exportation, la société peut déposer une déclaration rectificative de l'exercice 2004 et bénéficier de la déduction desdits produits au titre de l'exportation et enregistrer à ce titre un crédit d'impôt correspondant. (1)

Troisième Partie: (4 points)

I. Régime fiscal du prêt sans intérêt de 150.000 D accordé par la société « Immopro » à la société « Batilux » : (1,25)

Cette opération doit être regardée comme un acte anormal de gestion au regard du droit fiscal, car l'octroi de crédits par une société commerciale à une autre sans aucune contrepartie financière est de nature à porter préjudice aux intérêts des actionnaires de cette société et même à ceux des tiers. Il s'en suit que les intérêts que ce prêt aurait dû normalement produire devraient être réintégrés dans le résultat imposable de l'exercice 2001 et soumis, de ce chef, à l'IS en application de la théorie de l'acte anormal de gestion .

Cependant, l'exercice 2001 étant prescrit en application du code des droits et procédures fiscaux, les résultats déclarés par la société « Immopro » au titre dudit exercice ne peuvent être vérifiés que dans la mesure où il apparaîtrait que ces résultats ont « une incidence sur l'assiette ou le montant de l'impôt dû au titre des périodes non prescrites, et ce notamment par l'imputation de déficits reportés, d'amortissements différés ou de crédits d'impôts ». Cette société ayant enregistré un crédit d'impôt au titre de l'exercice 2001, ce dernier pourrait être réduit par les agents vérificateurs à due concurrence .

II. Conditions du bénéfice du droit à la restitution et de l'exercice de l'action en restitution : (2,75)

En application de la législation fiscale en vigueur, le crédit d'impôt non imputé sur les exercices ultérieurs peut faire l'objet d'une restitution sur demande. L'action en restitution, toutefois, doit intervenir dans un délai

maximum de trois ans à compter de la date à laquelle l'impôt est devenu restituable conformément à la législation fiscale ~~et, au plus tard, dans un délai de cinq ans à compter de la date du recouvrement.~~

Cette action doit être introduite au moyen d'une demande écrite et motivée, à déposer contre récépissé auprès des services compétents de l'administration fiscale qui disposent d'un délai maximum de 6 mois à compter de la date de son dépôt pour donner suite à cette demande.

L'instruction de la demande est effectuée par un agent du service fiscal ayant en charge le dossier qui doit s'assurer de la satisfaction des conditions de forme et de fond (dépôt par le contribuable de toutes ses déclarations échues et non prescrites à la date de la demande, contrôle du bien fondé de la demande par les services de l'administration, déduction des créances fiscales constatées) prévues par la loi et établir un rapport à soumettre à la commission régionale de restitution compétente; celle-ci est appelée à statuer sur la demande présentée et à notifier au contribuable la réponse de l'administration.

L'administration fiscale peut envisager la vérification fiscale préliminaire ou approfondie de la société « Impropo » avant l'instruction de sa demande de restitution pour s'assurer notamment de la sincérité du crédit d'impôt demander en restitution.

Le défaut de réponse dans le délai de 6 mois à compter de la date de dépôt de la demande de restitution équivaut à un rejet implicite. Celui-ci peut faire l'objet d'un recours en opposition devant le Tribunal de 1^{ère} instance territorialement compétent dans un délai de 60 jours à compter de la date du rejet implicite de la demande en restitution .

Toutefois il importe de préciser que :

* Le droit à la restitution du crédit d'impôt sur les sociétés provenant des avances, de la retenue à la source ~~et des acomptes provisionnels~~ qui s'étend sur trois ans à compter de la date à laquelle l'impôt est devenu restituable et qui correspond dans ce cas à la date du 25 mars 2002 se trouve être largement dépassé à la date du 20 juin 2006. La société « Impropo » ne peut plus bénéficier de sa restitution ; elle peut cependant continuer à le reporter sur les déclarations ultérieures.

~~* Le crédit d'impôt provenant des acomptes provisionnels payés respectivement, le 25 juin, le 25 septembre et le 25 décembre 2001 est restituable à compter du 25 mars 2005 (c.à.d à la date de dépôt de la troisième déclaration annuelle suivant la première déclaration annuelle qui a dégagé le crédit d'impôt~~

provenant des acomptes provisionnels). En application de la règle de trois ans la société « Immopro » peut par conséquent demander la restitution du crédit en question jusqu'au 25 mars 2008. Toutefois en application de la règle de cinq ans à compter de la date de paiement des acomptes provisionnels en question, la demande de restitution doit être déposée au plus tard le 25 juin 2006 pour le crédit d'impôt provenant du premier acompte, le 25 septembre 2006 pour le crédit d'impôt provenant du deuxième acompte et le 25 décembre 2006 pour le crédit d'impôt provenant du troisième acompte. La société « Immopro » ne peut pas se prévaloir dans ce cas de la règle de trois ans à compter de la date à laquelle l'impôt est devenu restituable.